

VU Research Portal

Position Paper Notitie Fiscaal Verdragsbeleid

Potgens, F.P.G.

2011

[Link to publication in VU Research Portal](#)

citation for published version (APA)

Potgens, F. P. G. (2011). *Position Paper Notitie Fiscaal Verdragsbeleid*. VU.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

E-mail address:

vuresearchportal.ub@vu.nl

Position Paper van Prof. mr. F.P.G. Pötgens

Ronde Tafelgesprek inzake de Nota Verdragsbeleid 2011 d.d. 1 juni 2011 (Commissie Financiën van de Tweede Kamer der Staten-Generaal)

In het Nederlandse verdragsbeleid dient een aantal absolute principes te worden geformuleerd dat een ondergrens vormt bij het sluiten en onderhandelen van belastingverdragen

1. Inleiding

Er is voor gekozen de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 ("**NFV 2011**") zodanig vorm te geven dat zij vooral beleidsmatig van aard is. Voor de techniek kan in veel gevallen te rade worden gegaan bij de eerdere notities die handelden over het fiscale verdragsbeleid. Alleen wanneer zich een ingrijpende ontwikkeling of wijziging heeft voorgedaan, wordt op technische punten ingegaan. Voor het overige bevat NFV 2011 dan ook de kerninzet van het Nederlandse verdragsbeleid en de wijze waarop daaraan invulling wordt gegeven.¹

Dat de NFV 2011 met name een beleidsmatig karakter heeft, is een keuze die kan worden gerespecteerd. Ook kan begrip worden opgebracht voor de opmerking in NFV 2011 dat belastingverdragen maatwerk vereisen en zij zich, onder meer wat betreft misbruikbepalingen, niet te zeer wil laten vangen in van te voren vaststaande stramien.²

2. Kwaliteitseisen

Het vorenstaande neemt naar mijn mening niet weg dat beleid en ook verdragsbeleid een aantal kernwaarden en principiële uitgangspunten dient te bevatten. Hierdoor kunnen de verdragsonderhandelaars heldere richtlijnen worden geboden (wat in het bijzonder speelt bij anti-misbruikbepalingen die in een belastingverdrag worden opgenomen) en het vormt voor het parlement een toetsingskader.³ Deze kernwaarden reflecteren kwaliteitseisen waarvoor inspiratie kan worden gezocht bij de eisen die ook aan de nationale wetgeving gesteld zouden kunnen worden.⁴ Zij kunnen gekenschetst kunnen worden met, onder andere, de volgende begrippen, waarvan NFV 2011 er eveneens een aantal noemt (en rekening houdend met het karakter van belastingverdragen en de relatie tot de nationale wetgeving):

¹ NFV 2011, blz. 13 en 14.

² NFV 2011, blz. 9, 10, 23 en 30 en in het bijzonder aangaande anti-misbruikbepalingen, blz. 70 en 71.

³ Vergelijk tevens H. Mooij, Verdragsmisbruik en het Nederlandse fiscale verdragsbeleid, MBB 2011, nr. 4, blz. 189.

⁴ Vergelijk Nota "Zicht op Wetgeving, Kamerstukken II, 1990/91 22 008, nr. 1-2, alsmede de nota "Wetgevingskwaliteit", Kamerstukken II, 2000/01, 27 475, nr.2.

1. rechtmatigheid (niet in strijd met hoger recht) en verwerkelijking van algemene rechtsbeginselen (waaronder rechtszekerheid). NFV 2011 verwijst herhaalde malen naar de rechtszekerheid: blz. 14 (heldere regels betreffende de verdeling van de heffingsrechten komen de rechtzekerheid van het internationale bedrijfsleven en natuurlijke personen die grensoverschrijdend actief zijn ten goede), blz. 16 (rechtszekerheid als gevolg van het verdragenennetwerk), blz. 21 (belastingverdragen bieden rechtszekerheid bij investeringen in ontwikkelingslanden), blz. 23 (maatwerkoplossingen ter voorkoming van economische dubbele belasting die rechtszekerheid bieden), blz. 32 (verdragsinwonerschap van subjectief vrijgestelde lichamen vastleggen), blz. 33 (verdragstoegang voor sovereign wealth funds), blz. 37 (beleggen via een besloten fonds voor gemene rekening), blz. 50 (formulering van een vereenvoudigd aanmerkelijk belangvoorbehoud), blz. 69 (bij de acceptatie van anti-misbruikbepalingen en de referte aan de mutual agreement procedure bij de doorwerking van nationale misbruikconcepten), blz. 70 (voordeel van een LOB-bepaling), blz. 71 (nadeel van een main purpose test);
2. doeltreffendheid en doelmatigheid. NFV 2011, blz. 14, blz. 40 en blz. 60 refereren aan de vermindering van administratieve lasten (als gevolg van duidelijke toewijzingsbepalingen in een belastingverdrag, respectievelijk bezwaren tegen de uitbreiding van het vaste inrichting-begrip en het laten vervallen van de hooglerarenbepaling) en blz. 64 verwijst naar doelmatigheid bij invorderingsbijstand;
3. subsidiariteit en evenredigheid. NFV 2011, blz. 26 verwijst hierna in het kader van in verdragen op te nemen anti-misbruikbepalingen .
4. uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid. NFV 2011, blz. 55 refereert aan de uitvoerbaarheid bij een heffingsrecht aan de bronstaat ingeval van pensioenuitkeringen.

In aanvulling op deze kwaliteitseisen wijst NFV 2011 ook nog op het belang van belastingverdragen voor het Nederlandse vestigingsklimaat (blz. 10, blz. 14, blz. 15, blz. 16, blz. 45 en blz. 78).

3. Van kwaliteitseisen naar kernwaarden

Ik meen dat deze kwaliteitseisen op een fundamentele wijze tot uitgangspunt moeten worden genomen zodanig dat tot een aantal kernwaarden kan worden gekomen. Een en ander komt in NFV 2011 naar mijn mening niet of onvoldoende tot uitdrukking. Ik licht een en ander en met behulp van een aantal voorbeelden uit NFV 2011 als volgt toe:

A. Rechtmatigheid; relatie met EU-recht

NFV 2011 (blz. 28 en 29) verwijst naar de relatie met het primaire EU-recht en acht de invloed daarvan op de door Nederland gesloten belastingverdragen vrij beperkt. Conform het vereiste van rechtmatigheid mogen door Nederland gesloten belastingverdragen niet in strijd zijn met het primaire EU-recht. Derhalve dienen de non-discriminatiebepalingen uit het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie ("VWEU") gerespecteerd te worden indien Nederland een belastingverdrag sluit, ook indien dit een derde staat betreft (d.w.z. geen lidstaat

van de EU). Het HvJ EU heeft in de Open Sky-arresten ⁵ geoordeeld dat de vrijheid van vestiging (art. 49 VWEU) eraan in de weg staat dat EU-lidstaten een belastingverdrag sluiten indien geen rekening wordt gehouden met bepaalde EU-connecties.⁶ Met name met betrekking tot anti-misbruikbepalingen die in belastingverdragen worden opgenomen, moet worden vastgesteld dat zij veelal niet in overeenstemming zijn met deze principes. Zo kunnen onder de LOB-bepaling uit het nieuwe belastingverdrag met Japan (art. 21) vennootschappen die inwoner zijn van Nederland van bepaalde verdragsvoordelen worden uitgesloten omdat zij geheel of gedeeltelijk in handen zijn van inwoners van andere EU-lidstaten.⁷ In verband met het vorenstaande heeft Frankrijk in 2009 de LOB-bepaling in het verdrag met de VS heronderhandeld teneinde haar (meer) in overeenstemming te brengen met het EU-recht.⁸

Voor een beroep op art. 49 VWEU is overigens een daadwerkelijke economische activiteit vereist en bovendien wordt misbruikbestrijding als rechtvaardigingsgrond geaccepteerd indien sprake is van volstrekt kunstmatige constructies die tot doel hebben de belasting te omzeilen die normaal verschuldigd is. Of van een volstrekt kunstmatige constructie sprake is moet worden vastgesteld aan de hand van voor derden controleerbare objectieve criteria, zoals lokalen, personeel en uitrusting (Cadbury Schweppes-arrest).⁹ Bovendien moet per geval getoetst worden teneinde na te gaan of misbruik voorhanden is.¹⁰

Op een dergelijke wijze wordt tot een evenwichtige misbruikbepaling gekomen die aan objectieve criteria voldoet, die het rechtmatigheidsbeginsel eerbiedigt, die proportioneel is en die rechtszekerheid biedt maar toch afdoende doeltreffend is.¹¹ Nederland zou dan ook moeten uitdragen dat het alleen anti-misbruikbepalingen accepteert in belastingverdragen indien zij voldoen aan het Europese recht. NFV 2011 ontbeert iedere referentie aan deze jurisprudentie en deze beginselen. Overigens maakt proportionaliteit of evenredigheid eveneens onderdeel uit van de toets of een bepaling uit een belastingverdrag in overeenstemming is met genoemde non-discriminatiebeginselen.

In de literatuur zijn diverse aanzetten gedaan voor anti-misbruikbepalingen in belastingverdragen die aan het EU-recht beantwoorden waarbij bovendien een separate toetsing heeft plaatsgevonden aan de criteria van rechtszekerheid, doeltreffendheid,

⁵ HvJ EU, 5 november 2002 in de arresten Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-466/98), Commissie/Denemarken (C-467/98), Commissie/Zweden (C-468/98), Commissie/Finland (C-469/98), Commissie/België (C-471/98), Commissie/Luxemburg (C-472/98), Commissie/Oostenrijk (C-475/98) en Commissie/Duitsland (C-476/98), alsmede HvJ EU, 14 oktober 2004, zaak C-299/02, Commissie/Nederland en HvJ EU, 27 april 2007, zaak C-523/04, Commissie/Nederland.

⁶ A.J.A. Stevens, Met wie sluit Nederland belastingverdragen?, WFR 2011/6903, blz. 529 acht het opvallend dat NFV 2011 de Open Sky-arresten niet noemt.

⁷ Zie ook D. A. Hofland en F.P.G. Pötgens, Antimisbruikbepalingen in het nieuwe belastingverdrag met Japan. Onduidelijkheden en relatie met het Europese recht nopen tot heroverweging, WFR 2011/6888, onderdeel 6.1.

⁸ Zie ook S. Austrey en M. Collet, France, in Tax treaties and tax avoidance: application and anti-avoidance provisions, Cahiers de droit fiscal international (IFA), SDU, 2010, blz. 332.

⁹ HvJ EU, 12 september 2006, zaak C-196/04, Cadbury Schweppes,

^{10 10} HvJ EU, 17 juli 1997, zaak C-28/95, Leur-Bloem en HvJ EU, 28 oktober 2010, zaak C-72/09, Établissements Rimbaud.

¹¹ Ook T. Bender, Antimisbruikregels in belastingverdragen: een balancing act, WFR 2011/6903, blz. 547 wijst eveneens op het belang dat een LOB-bepaling EU-proof moet zijn. Zie verder Mooij, t.a.p. blz. 189.

proportionaliteit en uitvoerbaarheid.¹² Het verdient aanbeveling een en ander mee te wegen en op te nemen in NFV 2011 (in een addendum daarop of gedurende de parlementaire toelichting).

B. Rechtzekerheid: OESO-Commentaar en CIV's

NFV 2011, blz. 23 benadrukt onder referte naar de jurisprudentie van de Hoge Raad terecht het belang van het Commentaar bij het OESO-Modelverdrag indien een belastingverdrag bepalingen bevat die overeenkomen met het OESO-Modelverdrag (BNB 1992/379¹³). Nederland committeert zich dan ook het OESO-Commentaar te volgen tenzij het een voorbehoud heeft gemaakt (NFV 2011, blz. 23 merkt op dat Nederland terughoudend is met het maken van voorbehouden). Verder geeft NFV 2011 aan dat het OESO-Commentaar in beginsel dynamisch dient te worden toegepast.¹⁴

Belastingplichtigen kunnen de belastingdienst met een beroep op het vertrouwensbeginsel in voorkomende gevallen aan het Commentaar en de dynamische toepassing daarvan houden.¹⁵ Derhalve zou, mede vanuit het oogpunt van rechtzekerheid, dienen te gelden dat Nederland zich houdt aan hetgeen in het Commentaar wordt vermeld.¹⁶ In dat verband heeft Nederland zich eraan geconformeerd een Collective Investment Vehicle ("**CIV**") als een inwoner in de zin van een verdrag en als beneficial owner aan te merken.¹⁷ Van een CIV is sprake indien een beleggingsfonds wordt aangeboden aan een breed publiek, een gediversifieerde portefeuille van financiële instrumenten bevat en onder regulier toezicht staat.¹⁸

Het vorenstaande heeft dan ook onverkort te gelden voor een vrijgestelde beleggingsinstelling ("**VBI**")¹⁹ die als CIV kwalificeert. Het is dan ook onbegrijpelijk dat Nederland onder bestaande verdragen niet bereid is een dergelijke als CIV kwalificerende VBI onverkort als inwoner aan te merken en onder nieuwe belastingverdragen bereid is een als CIV kwalificerende VBI van de verdragsvoordelen uit te sluiten. Gezien het feit dat een dergelijke VBI onder toezicht staat, zal het naar kan worden aangenomen met vermeend misbruik overigens wel meevallen.

¹² Vergelijk A.C.G.A.C. de Graaf, Visie over de vormgeving van een 'anti-treaty shopping' bepaling: een alternatief, MBB 2007, nr. 2, blz. 76 e.v.

¹³ HR 2 september 1992, BNB 1992/379.

¹⁴ Het NFV 2011, blz. 23 en 24 maakt terzake overigens een nuance die het OESO-Commentaar (par. 33 van de Inleiding op het OESO-Commentaar) en het Besluit inzake winstallocatie aan vaste inrichtingen d.d. 15 januari 2011, IFZ2010/457M niet maken. F.A. Engelen, Fiscaal verdragsbeleid en het OESO-modelverdrag, WFR 2011/6903, blz. 552 en 553 pleit ervoor de betekenis van het OESO-Commentaar en of het dynamisch moet worden toegepast, uitdrukkelijk in een belastingverdrag neer te leggen.

¹⁵ Zie ook H. Pijl, De financiering van de vaste inrichting: interpretatie- en dynamiekproblemen, 2011/6894, onderdeel 3.

¹⁶ Nederland stemt daarenboven in met de respectieve Recommendations van de Raad van de OESO, zie nader Engelen, t.a.p., blz. 548.

¹⁷ Par. 6.12 van het Commentaar op art. 1 van het OESO-Modelverdrag. Zie ook B. da Silva, Granting Tax Treaty Benefits to Collective Investment Vehicles: A Review of the OECD Report and the 2010 Amendments to the Model Tax Convention, Intertax 2011/4, blz. 199 en 200.

¹⁸ Par. 6.8 van het Commentaar op art. 1 van het OESO-Modelverdrag.

¹⁹ In de zin van art. 6a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Nederland dient zich zowel in zijn nieuwe belastingverdragen als in bestaande verdragen in dit verband te conformeren aan hetgeen in het OESO-Commentaar is opgenomen.²⁰ Overigens gaat van het toestaan van verdragsvoordelen aan een als CIV kwalificerende VBI een gunstige werking uit op het Nederlandse vestigingsklimaat en is daarmee de rechtszekerheid gediend.²¹

C. Doeltreffendheid; het Nederlandse voorbehoud op kwalificatieconflicten kan vervallen

Nederland heeft een voorbehoud gemaakt op het OESO-Commentaar inzake kwalificatieconflicten (para. 80 van het Commentaar op art. 23 van het OESO-Modelverdrag). Bij een dergelijk kwalificatieconflict waarbij beide verdragsluitende staten een inkomensbestanddeel onder een verschillende toewijzingbepaling uit een verdrag kwalificeren, kan dubbele belasting ontstaan. Dit wordt opgelost doordat de woonplaats verplicht is de kwalificatie van de bronstaat te volgen. Uit hoofde van effectiviteit en doeltreffendheid zou het voorbehoud moeten vervallen omdat de OESO-benadering in een aantal gevallen dubbele belasting voorkomt.²² Dit effectiviteitsbeginsel wordt overigens ook toegepast door het Internationaal Gerechtshof bij de interpretatie van verdragen en is vervlochten in art. 31, lid 1, van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht.

D. Rechtszekerheid en rechtmatigheid; geen doorwerking nationaalrechtelijke anti-misbruikbepalingen

De Nederlandse Hoge Raad heeft zich terughoudend betoond wat betreft de doorwerking van nationale anti-misbruikbepalingen, zoals *fraus legis*, naar belastingverdragen (indien zulks niet uit de tekst of de verdragstoelichtingen kan worden afgeleid).²³ Dienovereenkomstig heeft Nederland een observation gemaakt op het andersluidende OESO-Commentaar (par. 27.7 van het Commentaar op art. 1 van het OESO-Modelverdrag). NFV 2011, blz. 69 schrijft terzake de onderling overleg procedure voor indien beide verdragsluitende staten doorwerking van dergelijke anti-misbruikconcepten naar het vigerende belastingverdrag geoorloofd achten.

²⁰ Er zijn wat dat betreft meer onvolkomenheden; zie P. Kavelaars, Arbeidsinkomsten en verdragsbeleid, MBB 2011, nr. 4, blz. 170 die er terecht op wijst dat het besluit van 11 februari 2002, BNB 2002/145 niet geheel overeenstemt met par. 12-12.15 van het Commentaar op art. 15 van het OESO-Modelverdrag inzake opties (zie ook F.P.G. Pötgens en M. Jakobsen, Het OESO-commentaar betreffende werknemersopties: hinken op twee gedachten!, WFR, 2008/6792, blz. 1391-1404).

²¹ Vergelijk ook F.P.G. Pötgens, Verdragstoegang en inwonerschap in de Notitie Verdragsbeleid 2011, WFR 2011/6903, blz. 536 en 537.

²² Zie ook Engelen, t.a.p., blz. 549 en 550, alsmede F.P.G. Pötgens en L.J. de Heer, Het internationaal publiekrechtelijke effectiviteitsbeginsel en kwalificatieconflicten, WFR 2010/6870, blz. 1024-1034. Hetzelfde kan worden betoogd voor het voorbehoud dat Nederland heeft gemaakt bij de OESO-oplossing voor hybride entiteiten (par. 27.1 van het Commentaar op art. 1 van het OESO-Modelverdrag). G.K. Fibbe, A.W.G. Lamers en A.J.A. Stevens, De Nederlandse fiscale behandeling van hybride entiteiten onder belastingverdragen, MBB 2011, nr. 5, blz. 207-223 betogen evenwel dat dit voorbehoud toch gehandhaafd kan worden aangezien de OESO-documenten niet in oplossingen voorzien voor outbound situaties en daarenboven een aantal onduidelijkheden en innerlijke tegenstrijdigheden bevatten.

²³ Vergelijk HR 15 december 1993, BNB 1994/259; HR 29 juni 1994, BNB 1994/294 en HR 6 december 2002, BNB 2003/285.

Gezien het feit dat (i) deze doorwerking eenzijdig is (vanwege de eerder aangehaalde jurisprudentie van de Hoge Raad) en (ii) het om nationale regelingen gaat die buiten de invloedssfeer van Nederland liggen maar wel verdragsverplichtingen opzij zetten, dient aan de rechtszekerheid nog meer gewicht te worden toegekend.²⁴ Dit pleit voor het opnemen van bepalingen in het verdrag die de doorwerking van nationale anti-misbruikconcepten naar het verdrag verhinderen.²⁵

4. Conclusie

Het verdragsbeleid zou een aantal kernwaarden moeten formuleren en concretiseren, waar het NFV 2011 in onvoldoende mate in voorziet. Hiermee zouden heldere richtlijnen voor de verdragsonderhandelaars kunnen worden geboden en zij bieden tevens een toetsingskader voor de parlementaire goedkeuring. Een en ander kan in een addendum op NFV 2011 worden opgenomen of tijdens de parlementaire behandeling door de staatssecretaris van financiën worden verduidelijkt. Zonder naar volledigheid te willen streven, kunnen de volgende kernwaarden worden genoemd:

- de door Nederland gesloten belastingverdragen dienen in overeenstemming te zijn met het Europese recht (en dat geldt in het bijzonder voor anti-misbruikbepalingen die in verdragen worden opgenomen die overigens naast de verenigbaarheid met het EU-recht tevens, althans indien dat niet in de EU-toets is vervat, moeten worden getoetst op rechtszekerheid, proportionaliteit, doeltreffendheid en uitvoerbaarheid);
- volgens NFV 2011 is het Commentaar op het OESO-Modelverdrag van groot belang bij de interpretatie van belastingverdragen die het OESO-Modelverdrag volgen en dient dit Commentaar in beginsel dynamisch te worden toegepast. Alsdan dient Nederland zich te conformeren aan het Commentaar op het OESO-Modelverdrag. Dat betekent dat een als CIV kwalificerende VBI onder bestaande verdragen niet van de verdragsvoordelen moet worden uitgesloten en dat onder nieuwe belastingverdragen de verdragsvoordelen voor een als CIV kwalificerende VBI niet moeten worden beperkt. Voor werknemersopties zou ook het OESO-Commentaar op art. 15 moeten worden gevolgd (en de resolutie zoals gepubliceerd in BNB 2002/145 moet worden ingetrokken);
- het verdient aanbeveling de status van het OESO-Commentaar en de dynamische toepassing daarvan in belastingverdragen neer te leggen;
- het Nederlandse voorbehoud op het Commentaar op art. 23 van het OESO-Modelverdrag inzake kwalificatieconflicten kan vervallen;
- er zouden verdragsbepalingen moeten worden opgenomen die voorkomen dat nationaalrechtelijke anti-misbruikconcepten doorwerken naar een belastingverdrag.

²⁴ De Graaf, t.a.p., blz. 76 e.v. en in navolging daarvan Mooij, t.a.p., blz. 189 stellen dat verdragsbepalingen die voorzien in de doorwerking van nationale anti-misbruikbepalingen naar een verdrag op het gebied van rechtszekerheid het slechts scoort en voor het overige te veel vraagtekens oproept.

²⁵ Vergelijk Bender, t.a.p., blz. 541.